

Учетная политика организации в целях налогообложения на 2015 год

Наталья Горбова

руководитель направления налогового учета и отчетности «Контур.Школы»,
учебного центра СКБ Контур

Изменения в учетную политику вносят практически все организации, и связано это, в первую очередь, с изменениями в законодательстве. Например, в прошлом году налоговое законодательство менялось более 40 раз. Однако надо четко понимать, какие изменения требуют отражения в учетной политике, а какие – нет. Разберемся в этом.

Обязательным документом любой организации является учетная политика, которая составляется для целей бухгалтерского и налогового учета. Сегодня ясно прослеживается тенденция на максимальное сближение отдельных положений двух учетных политик организации с целью прежде всего оптимизации механизма налогообложения и ведения бухгалтерского учета. Однако несмотря на то что в бухгалтерской и налоговой учетных политиках могут быть отражены одни и те же положения, организация должна иметь два документа – учетную политику в целях бухгалтерского учета и учетную политику в целях налогообложения.

Определение учетной политики в целях налогообложения представлено в ст. 11 НК РФ. Так, учетная политика для целей налогообложения – это выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Таким образом, из самого определения вытекает вывод, что налоговая учетная политика является обязательным документом организации. Кроме того, на это указывают и многочисленные положения НК РФ, например, по НДС – п. 4 ст. 170 НК РФ, по налогу на прибыль – п. 8 ст. 254, п. 1 ст. 259 НК РФ.

Более того, учетная политика организации является обязательной и для ее обособленных подразделений.

По сути, налоговую учетную политику можно рассматривать как «охранную грамоту» организации, т.к. именно в ней закрепляются методы учета, которые наиболее выгодны конкретной организации.

Структура учетной политики

Какова же должна быть структура учетной политики (УП)? Каждая организация определяет структуру УП самостоятельно. В НК РФ нет закрепленных и четко установленных требований к структуре и содержанию УП. Однако очевидно, что в УП должны найти отражение выбранные организацией положения, которые на законодательном уровне предоставляют налогоплательщику право выбора тех или иных способов и методов налогового учета и либо прямо указывают на обязательность их отражения в УП, либо не содержат прямого указания на необходимость закрепления выбора в УП.

Кроме того, в УП могут быть отражены самостоятельно разработанные организацией способы и методы налогового учета, если в отношении каких-либо хозяйственных операций или объектов НК РФ они не установлены и такое право делегировано налогоплательщику.

В УП в целях налогообложения не отражаются порядок исчисления налогов, который нельзя изменить с помощью учетной политики, а также способ учета, который налогоплательщик обязан применять. Кроме того, финансовое ведомство (письмо Минфина России от 01.04.2013 № 03-03-06/2/10401) не рекомендует указывать в учетной политике положения «на будущее» или «на всякий случай», т.е. те способы, методы учета и факты хозяйственной деятельности, которые не будут использоваться или применяться, т.к. в противном случае это может привести к искажению данных учета или невыполнению организацией своих обязательств.

Подобный случай может возникнуть, если в УП предусмотрено создание резервов. Но на практике создание резервов не осуществляется. Тогда, к примеру, нельзя будет учесть в текущих налоговых расходах затраты на выплату отпускных в силу того, что резерв на оплату отпусков, предусмотренный учетной политикой, не создается.

Аналогичная ситуация может возникнуть и по другим затратам. Все это приведет к искусственному увеличению доходов организации и большему налогу на прибыль. А в том случае, если в расходах такие затраты будут учтены, возможно доначисление налога со стороны контролирующих органов (т.к. расходы не будут признаны обоснованными, что приведет к их снятию и перерасчету налоговой базы в сторону увеличения), пени и штрафов.

Утверждение учетной политики

Учетную политику в целях налогообложения достаточно утвердить один раз или приказом, или распоряжением руководителя организации не позднее 31 декабря года, предшествующего году ее применения, и применять с 1 января года, следующего за годом утверждения

(п. 12 ст. 167 НК РФ). При этом должен соблюдаться принцип последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому.

Важно также понимать, что принимать каждый год новую налоговую учетную политику не требуется.

Вновь созданная организация утверждает УП в целях налогообложения не позднее окончания первого налогового периода. УП в этом случае считается применяемой со дня создания организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).

Учетная политика не представляется в налоговую инспекцию при представлении бухгалтерской или налоговой отчетности. Однако если ИФНС потребует представить ее в ходе проверки, это надо будет сделать в установленный срок.

1. Пять рабочих дней со дня получения требования о представлении документов (п. 5 ст. 93.1 НК РФ):
 - при проведении камеральной или выездной проверки другого налогоплательщика;
 - вне рамок проверки для получения документов, касающихся конкретной сделки.
2. Десять рабочих дней со дня получения требования о представлении документов (п. 3 ст. 93 НК РФ) при проведении камеральной или выездной проверки организации.

Изменения и дополнения в учетную политику

В необходимых случаях в действующую учетную политику вносятся изменения и дополнения (см. Таблицу).

Если дополнения организации вносят в индивидуальном порядке, то изменения – практически все организации, и обусловлено это активно меняющимся законодательством. Но бухгалтер должен знать, какие изменения требуют отражения в учетной политике. Это сугубо индивидуальное понимание происходящих в организации хозяйственных процессов, и реального эффективного шаблона здесь нет и не может быть. Ниже рассмотрим, о каких изменениях в УП на 2015 г. нельзя забывать.

Таблица

Дополнения	Изменения
Вносятся	
<ul style="list-style-type: none"> – при появлении новых фактов хозяйственной деятельности, с которыми организация ранее не сталкивалась; – при появлении, например, объектов основных средств, если ранее такого имущества не было, и т.д.; – в любое время налогового периода, в том числе в середине года 	<p>если организация меняет способ учета уже существующих фактов хозяйственной деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в связи с изменением законодательства; – по собственному желанию при добровольном изменении способов и методов учета

Дополнения	Изменения
Применяются	
– с момента утверждения дополнений	<ul style="list-style-type: none"> – при изменении налогового законодательства – с момента вступления в силу соответствующего нормативного правового акта; – при добровольном изменении УП – не ранее начала отчетного периода, следующего за периодом их утверждения. <p>Имейте в виду, что некоторые способы ведения налогового учета организация не вправе менять в течение определенного времени:</p> <ul style="list-style-type: none"> – порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости незавершенного производства) устанавливается налогоплательщиком в УП для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов (п. 1 ст. 319 НК РФ); – выбранный способ учета транспортно-заготовительных расходов по товарам для целей налогообложения торговая организация обязана применять минимум в течение двух лет подряд (ст. 320 НК РФ)
Изменения или дополнения утверждаются приказом руководителя	
Основания: п. 10 ПБУ 1/2008 ¹ , ст. 313 НК РФ, п. 8 и 11 ПБУ 1/2008	Основания: п. 10 ПБУ 1/2008, п. 12 ПБУ 1/2008, ст. 313 НК РФ, п. 8 и 11 ПБУ 1/2008

Налог на добавленную стоимость

Много поправок коснулось ведения счетов-фактур и иных «регистров» налогового учета по НДС. Рассмотрим те из них, на которые следует обратить внимание, обновляя УП на 2015 г. (если вы не сделали это раньше или не учли изменения).

1. **Порядок выставления и получения счетов-фактур:** электронный или бумажный. При этом не лишним будет упоминание о том, с какими контрагентами какой вид счетов-фактур будет использоваться. Если такая информация четко не определена, то возможна запись о том, что вид счета-фактуры – согласно условиям договора.
2. Правительство РФ постановлением от 29.11.2014 № 1279² внесло дополнение в правила заполнения счетов-фактур³: налогоплательщик **вправе указывать в дополнительных строках и графах счета-фактуры**

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее – ПБУ 1/2008).

² Постановление Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. № 1137».

³ Утвержденные постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее – Постановление № 1137).

дополнительную информацию, включая реквизиты первичного документа, при условии сохранения утвержденной формы счета-фактуры. Таким образом, «легализована» форма универсального передаточного документа (УПД).

Поэтому если организация его применяет, то он, во-первых, считается первичным документом, а во-вторых, о возможности его применения следует упомянуть в учетной политике. Кроме того, не лишним будет привести форму УПД в приложении к учетной политике.

1. Организации, которая имеет обособленные подразделения, следует **определить порядок нумерации счетов-фактур** при их составлении обособленными подразделениями организации, или участником простого товарищества, или доверительным управляющим по товарам (работам, услугам), реализуемым в рамках соответствующего договора. В этом случае номера счетов-фактур надо дополнять через разделительный знак «/» (разделительная черта) цифровыми индексами, которые и должны быть утверждены в учетной политике организации. Именно такой порядок нумерации устанавливает Постановление № 1137).

К чему могут привести нарушения в нумерации данных счетов-фактур? Безусловно, сегодня уже не приходится говорить, что такое нарушение ведет к снятию вычета по НДС. Однако тут важно другое: при представлении декларации по НДС по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) по новой форме за I квартал 2015 г. в нее включаются сведения из книг продаж, покупок, журнала учета счетов-фактур и сведения из счетов-фактур. И если в нумерации счетов-фактур допущена небрежность, налоговая декларация может не пройти входной автоматический контроль и вернуться налогоплательщику. Тогда придется еще и еще раз все проверить и перепроверить именно на соблюдение всех технических моментов заполнения данных декларации. А это – дополнительное время даже при небольших объемах декларации. Срок представления декларации очень сжатый – 25 число месяца, следующего за налоговым периодом.

2. Начиная с 2015 г. **журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур обязаны вести только посредники, экспедиторы и застройщики**, которые по агентскому договору или договору комиссии действуют от своего имени. Следовательно, в УП необходимо оставить этот показатель только в том случае, если такого рода деятельность ведется.

Если организация не осуществляет данную деятельность, то из учетной политики следует исключить положение о порядке ведения журнала. Однако если принимается решение о том, что журнал ведется как внутренний регистрационный документ, это решение организации может найти отражение в УП. Записи в журнале могут подтвердить дату получения счета-фактуры в целях налогового вычета по НДС.

Кроме того, можно указать в УП, какими иными документами организация будет подтверждать эту дату, например, конвертом, служебной запиской, журналом, электронным документом (в случае выставления электронного счета-фактуры) и т.д.

Налог на прибыль

1. В целях сближения двух видов учета в налоговом учете с 2015 г. **отменен метод оценки материально-производственных запасов (МПЗ) при их списании ЛИФО**. В последнее время данный метод редко применялся налогоплательщиками, однако если такой метод применялся и был отражен в УП в прошлых периодах, то учетную политику на 2015 г. необходимо откорректировать и выбрать наиболее приемлемый из оставшихся трех методов:

- по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

По общему правилу если организация преследует цель снизить налоговую нагрузку, то, совершенно очевидно, стоит выбрать тот способ, который позволит увеличить расходы. Определить максимальную сумму расходов можно, проведя расчеты. Но если следовать общей логике, первый метод – метод ФИФО – в условиях неуклонно растущих цен может оказаться невыгоден для организаций, преследующих цель уменьшения налоговой нагрузки. Такой метод наиболее интересен тем организациям, которые стремятся к уменьшению убытков. Третий метод – по стоимости единицы товара – позволяет учесть в расходах стоимость товаров по фактической цене закупки. Метод чаще всего применяется в уникальном производстве или при небольшой номенклатуре товара, т.е. в случаях, когда несложно отследить, из какой партии проданы товары. Наиболее безболезненным и менее затратным является второй метод – по средней стоимости. Он позволяет учитывать стоимость по группам товаров и удобен при большом и разнообразном ассортименте.

К слову, в бухгалтерском учете метод ЛИФО отменен 6 лет назад. Теперь методы списания и в бухгалтерском, и в налоговом учете стали одинаковыми. Поэтому представляется, что принятие в бухгалтерской и налоговой УП одинакового метода освободит (в этой части) от лишних расхождений и необходимости применять Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций ПБУ 18/02», утвержденному приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (далее – ПБУ 18/02).

Обращаем внимание, что методы можно комбинировать, используя разные способы для различных групп МПЗ.

Пример 1

Организация ООО «Друзья и Ко» приобрела в I квартале 2015 г. принтеры марки 007 следующими партиями:

Номер партии	Количество	Цена за ед.
1	20	2000 руб.
2	30	1800 руб.
3	50	1700 руб.
4	40	1850 руб.
5	60	1900 руб.

Остатка товаров на начало периода нет.

Все принтеры получены и оприходованы.

В отчетном периоде организация реализовала 118 принтеров.

Решение:

ФИФО:

Расходы = 20 шт. × 2000 руб. + 30 шт. × 1800 руб. + 50 шт. × 1700 руб. + 18 шт. × 1850 руб. = 212 300 руб.

По средней стоимости:

Средняя стоимость единицы товара = 20 шт. × 2000 руб. + 30 шт. × 1800 руб. + 50 шт. × 1700 руб. + 40 шт. × 1850 руб. + 60 шт. × 1900 руб. / 200 шт. = 1835 руб.

Расходы = 118% × 1835 руб. = 216 530 руб.

Метод по стоимости единицы товаров. Предположим, что реализация осуществлялась следующим образом:

- из первой и второй партий реализовано по 20 шт.;
- из третьей партии реализовано 30 шт.;
- из пятой партии реализовано 48 шт.

Следовательно, на расходы можно отнести: 20 шт. × 2000 руб. + 20 шт. × 1800 руб. + 30 шт. × 1700 руб. + 48 шт. × 1900 руб. = 218 200 руб.

Нам важно ваше мнение

- Вы не получили номер?
- Хотите поделиться впечатлениями о журнале, рубрике или конкретном материале?
- Желаете предложить новую рубрику, тему, проблему, которую было бы интересно осветить в журнале?
- У вас есть идеи относительно внешнего вида журнала?



Реклама

Пишите в редакцию по электронной почте nalog@delo-press.ru, факсу (495) 482-09-47 или присылайте письма на адрес редакции: 129085, г. Москва, а/я 122.

2. С 2015 г. изменились правила **учета в налоговых расходах процентов по займам и кредитам**. Поэтому в УП следует сделать корректировку по изменениям в НК РФ. До 2015 г. проценты по долговым обязательствам учитывались в расходах в размере, не превышающем сумму, начисленную по предельной, нормативной ставке. Налогоплательщику было предоставлено право выбора из двух возможных методов:

- или исходя из ставки рефинансирования, увеличенной в 1,8 раза (если заем рублевый), либо умноженной на коэффициент 0,8 (если заем валютный);
- или исходя из средней ставки по сопоставимым займам, увеличенной в 1,2 раза.

Свое решение налогоплательщики закрепляли в УП.

Начиная с 2015 г. ст. 269 НК РФ претерпела кардинальное изменение, и теперь налогоплательщику предоставлено право учитывать в расходах проценты по займам и кредитам в сумме, начисленной по той ставке, которая установлена договором. Исключение сделано для контролируемых сделок, по которым проценты по долговым обязательствам учитываются в особом порядке.

В следующем номере читайте подробнее об изменениях порядка признания расходами для целей налогообложения прибыли процентов по полученным кредитам и займам

Пример 2

Организация в I квартале 2015 г. заплатила проценты по банковскому кредиту исходя из условий договора в сумме 30 000 руб., в т.ч. в январе – 12 000 руб., в феврале – 10 000 руб., в марте – 8000 руб. Таким образом, фактически уплаченные проценты организация вправе полностью учесть в расходах.

3. В УП должно найти отражение изменение порядка **списания стоимости имущества, не являющегося амортизируемым**. Теперь налогоплательщики вправе списывать на расходы стоимость такого имущества в течение более чем одного отчетного периода, т.е. так, как это возможно делать в бухгалтерском учете. В силу этого еще одним расхождением между двумя видами учета стало меньше. Меньше и поводов для применения ПБУ 18/02. В УП следует прописать порядок списания исходя из срока использования такого имущества или иных экономических показателей. При этом налогоплательщик не лишен права отнести на расходы стоимость МБП по-старому – единовременно в периоде ввода в эксплуатацию.

Организация сама вправе выбрать способ списания малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП) исходя из своих текущих интересов. Например, если организация планирует уменьшить налоговую нагрузку, то расходы должны быть максимально большими, а следовательно, в этой части УП менять не стоит. Если организация преследует цель уменьшить убытки или если финансовые результаты пограничны с убытками, то стоит задуматься над постепенным списанием стоимости МПЗ в расходах и выбрать новый способ списания стоимости, т.е. такой,

какой принят в бухгалтерском учете. За расчетный показатель можно выбрать или срок эксплуатации, или пропорционально объему выпущенной продукции. Вывод о целесообразности выбора того или иного показателя стоит сделать исходя из произведенных расчетов, а также исходя из общего удельного веса затрат на МПЗ.

Пример 3

Организация 20 марта 2015 г. приобрела и ввела в эксплуатацию электрическую дрель стоимостью 25 000 руб. Срок эксплуатации – 24 месяца.

До 01.01.2015:

электродрель не является объектом основных средств, поэтому в феврале организация вправе отнести на расходы затраты в полном объеме единовременно, т.е. в сумме 25 000 руб.

После 01.01.2015:

согласно УП на расходы стоимость МБП относится постепенно, исходя из срока эксплуатации. Таким образом, начиная с апреля 2015 г. на расходы будет списано:

1041,67 руб. (25 000 руб. / 24 мес.).

4. В налоговом законодательстве разрешился спорный вопрос по поводу отнесения или не отнесения на **расходы на оплату труда сумм выплаченных выходных пособий**. Теперь п. 9 ст. 255 НК РФ дополнен положением о том, что в расходах учитываются начисления увольняемым сотрудникам, в т.ч. в связи с реорганизацией, ликвидацией и сокращениями. При этом начислениями признаются и выходные пособия, которые предусмотрены:
- трудовыми и коллективными договорами;
 - отдельными соглашениями сторон трудового договора, включая соглашение о расторжении трудового договора;
 - локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права (положение об оплате труда, приказ директора о том, что при увольнении по соглашению сторон выплачивается выходное пособие).
- В силу этих изменений не лишним будет прописать в УП порядок и основания таких выплат.
5. С нового года при создании **резерва на оплату отпусков** разрешено резервировать суммы, предназначенные для выплат по итогам работы за год. Это могут быть фактически любые начисления сотрудникам, которые выплачиваются исходя из результатов работы за год. Следовательно, если подобная практика в организации существует, то в УП указывается сам факт такой возможности, размер и основания для выплат.

Как видим, принятые поправки во многих случаях позволяют организациям самостоятельно определять условия, при которых налоговые обязательства будут наиболее оптимальны. В условиях кризиса возможность «налогового маневра» можно расценивать как подарок. Осталось суметь грамотно им распорядиться.